

Universidade de Brasília
Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e Gestão de Políticas Públicas
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Bacharelado em Ciências Contábeis

Bárbara Barreto Gomes

ATUAÇÃO DO CONTADOR PÚBLICO NO COMBATE A CORRUPÇÃO NO BRASIL:
OPERAÇÃO LAVA JATO

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor José Antonio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Petenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Bárbara Barreto Gomes

ATUAÇÃO DO CONTADOR PÚBLICO NO COMBATE A CORRUPÇÃO NO BRASIL:
OPERAÇÃO LAVA JATO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Universidade de
Brasília - UnB, como requisito parcial à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e consequente obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília-DF
2017

*Dedico este trabalho aos meus pais, Leonam
Xavier Gomes e Sonia Barreto e Melo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus por ter me permitido vivenciar essa experiência. Ele foi o meu guia e protetor ao longo desse caminho.

Agradeço à minha família por todo o apoio e paciência que me deram nesses anos de curso. Principalmente por todo o estímulo e confiança que depositaram em mim. Eles enxergaram minha vitória quando eu só consegui enxergar as aflições.

Agradeço à todos que os meus amigos que me apoiaram nesta minha caminhada acadêmica e, em especial, as minhas amigas Marina Macedo, Regina Arruda e Taísa Schmit. Elas foram fundamentais para a construção desse trabalho, já que me acolheram em todo o meu estresse e aflição ao longo da pesquisa.

Agradeço à minha orientadora Diana Vaz Lima, que me auxiliou de forma terna e competente na construção desse trabalho. Ela foi uma grande incentivadora e é uma verdadeira inspiração para mim.

Agradeço também à todos aqueles que de alguma forma contribuíram para que eu pudesse estar concluindo esta etapa.

ATUAÇÃO DO CONTADOR PÚBLICO NO COMBATE A CORRUPÇÃO NO BRASIL: OPERAÇÃO LAVA JATO

RESUMO

Considerando que o profissional contábil possui conhecimento técnico e ético para identificar possíveis desvios na gestão do aparelho estatal, e que a Operação Lava Jato tem se colocado como uma oportunidade de verificar na prática os meios utilizados para levantar as práticas dos crimes de corrupção no Brasil, o presente estudo tem como objetivo buscar evidências que demonstrem a possibilidade da atuação do contador público no combate à corrupção por meio da operação Lava Jato. Para tratar a questão da pesquisa, foi utilizada a técnica da análise de conteúdo tendo com base as notícias da Operação Lava Jato disponibilizadas no site do Ministério Público Federal (MPF) durante o exercício de 2017, identificando e classificando as provas levantadas e a atuação do contador a partir de suas habilidades e técnicas de detecção de fraudes. Os achados do estudo mostram que as provas reais e documentais utilizadas para sustentar as teses dos crimes levantados pelo Ministério Público Federal, tais como rastreamento de documentação bancária, registros de contratos recorrentes com a mesma empresa, registro de especificações técnicas restritivas nos produtos licitados e uso de documentos falsos, passam necessariamente pela campo de atuação do contador, seja em razão das competências e habilidades necessárias para a sua formação profissional, seja através das técnicas de investigação financeira a partir da coleta ordenada de provas (documentais e reais), que são de utilidade tanto em decisões judiciais como extrajudiciais.

Palavras-chaves: Atuação do Contador; Corrupção; Operação Lava Jato; Brasil.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	10
2.1 A Contabilidade Pública no Contexto da Teoria da Agência.....	10
2.2 Habilidades e Competências da Formação do Profissional Contábil	11
2.3 Técnicas Contábeis para Detecção de Fraudes.....	14
2.4 Corrupção na Legislação Brasileira	16
3 METODOLOGIA.....	19
3.1 Enquadramento metodológico.....	19
3.2 A Operação Lava Jato	20
4 ATUAÇÃO DO CONTADOR PÚBLICO NO COMBATE A CORRUPÇÃO NA OPERAÇÃO LAVA JATO.....	22
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Desde que foi deflagrada, em 2014, a Operação Lava Jato conduzida pelo Ministério Público Federal brasileiro já instaurou 1.434 procedimentos, que resultaram, entre outros, em 751 buscas e apreensões, 183 pedidos de cooperação internacional, resultado em mais de 38 bilhões de recursos já ressarcidos ao erário brasileiro. Foram feitas 59 acusações criminais contra 267 pessoas, que incorreram, entre outros, em crimes de corrupção e lavagem de dinheiro (MPF, 2017).

Na visão de Cunha (2012), a prática desses delitos se mostra uma penosa infração na relação agente-principal entre os governantes e os cidadãos, uma vez que estes últimos (principal) outorgam poderes aos governantes (agentes) para que esses, na figura de representantes do povo, governem o aparelho estatal que serve a população.

Segundo Grzybovski e Hahn (2006, p.844), o erário alimenta-se do repasse de parcelas das riquezas dos cidadãos ao Estado, ou seja, através do pagamento de tributos, para que este possa atender as necessidades públicas por meio da prestação de serviços públicos. O desvio desse montante resulta, portanto, na redução de valores necessários para arcar com as contas públicas. Além disso, a corrupção rompe a relação de confiança entre agente e principal, ao passo que demonstra que o agente agiu em interesse próprio e não segundo a necessidade do principal (LAFER, 2017).

Para Cunha (2012), a corrupção do agente público é possível na medida que este possui mais informações e poderes para a tomadas de decisões que engrenam toda a atividade estatal. Fontes Filho (2003, p. 8) também considera que a assimetria de informação impede que o cidadão consiga monitorar o agente.

Nessa relação agente-principal no âmbito do setor público há também de se destacar a figura do agente público, cujo papel, segundo o disposto no Decreto nº 1.171/1994, é prestar serviços de natureza permanente, temporária ou excepcional em qualquer setor onde prevaleça o interesse do Estado. Mais especificamente, deve-se atentar para a atuação do contador público que, no exercício de suas funções como agente público, deve atuar com isenção, evitando conceder privilégios ao principal ou ao agente (MACHADO, FERNANDES, BIANCHI, 2016).

De acordo com o Código de Ética do Profissional Contábil do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), além de possuir o conhecimento técnico adquirido no curso, o profissional formado em contabilidade deve zelar pela ética profissional e pelo disposto na

legislação vigente. Com isso, toda a atuação do contador deve ser em consenso com o exposto no código de ética dessa profissão (CFC, 1996)

Diante do exposto, considerando que o profissional contábil possui conhecimento técnico e ético para identificar possíveis desvios na gestão do aparelho estatal, conforme disposto na Resolução CNE/CES nº 10/2004, que introduz as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis (BRASIL, 2004), e que a Operação Lava Jato tem se colocado como uma oportunidade de verificar na prática os meios utilizados para levantar as práticas dos crimes de corrupção (MPF, 2017), o presente estudo tem como objetivo buscar evidências que demonstrem a possibilidade da atuação do contador público no combate à corrupção por meio da operação Lava Jato.

Para tratar a pesquisa, foi utilizada a técnica da análise de conteúdo (BARDIN, 1977) tendo com base as notícias da Operação Lava Jato disponibilizadas no site do Ministério Público Federal (MPF), criado especificamente para essa operação, publicadas durante o exercício de 2017, identificando e classificando as provas levantadas e a atuação do contador a partir de suas habilidades e técnicas de detecção de fraudes.

Além desta introdução, esse estudo é composto por mais quatro Seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico normativo do estudo, apresentando a contabilidade pública no contexto da Teoria da Agência, as habilidades e competências da formação do profissional contábil, as técnicas contábeis para detecção de fraudes e o ensaio da corrupção na legislação brasileira. A metodologia utilizada no estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4, são elencadas as evidências que demonstram a possibilidade de atuação do contador público no combate à corrupção a partir da análise das notícias da Operação Lava Jato. As considerações finais do estudo são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 A Contabilidade Pública no Contexto da Teoria da Agência

Segundo Jensen e Meckling (1976), as relações de agência seriam aquelas determinadas contratualmente em que o principal, no intuito de ver seus interesses atendidos, imputaria tarefas aos agentes mediante a delegação de autoridade a esses. Assim, os contratos estabelecem obrigações e direitos entre os funcionários de uma empresa (agentes) e os donos (principal), devendo o comportamento dos gestores e de qualquer outro indivíduo contratado ser determinado pelo estabelecido no contrato firmado, que cria a relação de confiança entre os dois lados.

De acordo com Eisenhardt (1989), a teoria da agência busca explicar dois conflitos resultantes das relações de agência. O primeiro relacionado com o fato de que nem sempre o interesse do principal se concilia com o do agente, havendo uma divergência entre os desejos dessas duas partes. O segundo se refere aos custos para o principal de controlar as atividades desenvolvidas pelo agente.

Segundo Cunha (2012), os agentes são os detentores do poder de gestão da propriedade do principal, pois, são eles, agentes, que possuem contato direto com tudo que está ocorrendo na empresa. Esse cenário faz com que um eventual conflito de interesses tenha como consequência a concretização dos anseios do agente, contrariando a confiança e o poder nele depositado pelo principal, o que se torna preocupante quando se depara com a assimetria de informação.

Machado, Fernandes e Bianchi (2016) esclarece que a assimetria da informação existe quando duas partes interessadas têm acessos divergentes às informações necessárias para a tomada de decisão, ou seja, um lado consegue reunir mais informações sobre um evento do que o outro. Com isso, a existência de assimetria informacional dentro da teoria da agencia acaba por permitir que o agente aja estrategicamente na promoção de seus interesses ao mesmo tempo que dificulta o controle do principal (CUNHA, 2012).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), as informações contábeis auxiliam na construção de uma decisão e na verificação das consequências geradas por ela. Assim, tal instrumento deveria ser acessível a todos aqueles que necessitam da informação, ou seja, aos seus usuários. Entretanto, de acordo com os pesquisadores, o que se observa é a assimetria nas informações contábeis repassadas, uma vez que geralmente apenas o agente consegue ter acesso a esse banco de dados.

Com isso, ainda no entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999, p.139), a contabilidade ganha um papel de destaque neste cenário de conflito entre principal e agente na tomada de decisão de ambos, uma vez consegue gerar informações sobre a real situação da empresa, denunciando má gerencia e prevendo acontecimentos futuros, auxiliando na construção de uma decisão e na verificação das consequências geradas por ela (HENDRIKSEN E VAN BREDA , 1999).

No âmbito da Administração Pública, essa preocupação é ainda mais latente, pois, o principal pode ser facilmente reconhecido na figura dos cidadãos, uma vez que são estes que detém o poder soberano assegurado na Carta Magna do Estado Brasileiro. Assim, são os interesses desse principal que devem ser resguardados por aqueles a quem foram delegadas as funções de administrar o Estado, ou seja, os agentes públicos que, jamais, devem agir no intuito de obter benefício próprio (CUNHA, 2012).

Slomski (2003 apud MELLO, 2006) alerta que no âmbito do Setor Público deve se considerar a relação agente principal também do ponto de vista da distribuição de funções no Estado, uma vez que a organização governamental é composta por uma numerosa quantidade de pessoas que atuam na manutenção da atividade Estatal. Contudo, de acordo com os autores, mesmo que na divisão de tarefas haja uma infinidade de relações de agencia estabelecida, deve ser sempre valorado que a autoridade máxima e soberana é a sociedade brasileira como um todo, e são os seus anseios que devem ser garantidos.

Neste contexto deve ser analisado o papel do profissional contábil, considerando que, segundo Machado, Fernandes e Bianchi (2016, p. 40), a premissa assumida é que "o contador, no exercício de suas funções, atua com isenção, evitando conceder privilégios ao principal ou ao agente". Desta forma, na visão dos autores, o contador não deveria ser subordinado a nenhum dos dois polos, fornecendo informações relevantes e tempestivas a ambos os lados, auxiliando num correto processo de tomada de decisão do agente e do controle por parte do principal.

2.2 Habilidades e Competências da Formação do Profissional Contábil

De acordo com Dutra (2004) as competências de uma profissão estão associadas a um conjunto de conhecimento, qualificações técnicas, valores e atitudes éticas que promovem uma ascensão da performance do profissional, enquanto que as habilidades se limitam ao "saber fazer", a capacidade de se aprender a realizar uma ação. Segundo o pesquisador, um

profissional competente é aquele que sabe utilizar as habilidades aprendidas na resolução de demandas levantadas sem abandonar o referencial ético seguido por sua profissão.

Reis et al (2015) comentam que as competências e habilidades desenvolvidas na formação do profissional de contábil brasileiro vêm passando por importantes alterações a partir do movimento internacional de padronização das normas contábeis. A própria Federação Internacional de Contadores (IFAC), por meio do IES 3 - *International Education Standard*, estabeleceu uma série de habilidades, divididas em quatro grupo de competências, a serem adquiridas pelos profissionais contábeis aspirantes ao final do programa de iniciação de desenvolvimento profissional dado pela mesma. Este IES procura impulsionar a construção de profissionais competentes no complexo cenário econômico e político mundial. (Quadro 1).

Quadro 1 – Habilidades contábeis a partir do IES 3

Competências	Habilidades
Intelectuais	Habilidade de avaliar informações geradas por diversas fontes e perspectivas; de aplicar julgamento profissional na construção de conclusões baseadas em fatos e circunstâncias; de analisar criticamente os problemas; entre outros.
Pessoais	Habilidade de aplicar os ensinamentos obtidos ao longo da vida; estar aberto a novas ideias e oportunidades; antecipar problemas e planejar potenciais soluções; entre outros
Interpessoais e de comunicação	Habilidade de promover cooperação e trabalho de equipe no desenvolvimento de trabalhos que promovam o alcance das metas da organização; apresentar ideias e persuadir os outros de apoiá-la e comprometer-se com ela; usar habilidades negociais para alcançar apropriadas soluções e acordos; mostrar sensibilidade acerca de linguagens e culturas diferentes nas comunicações; entre outros
Organizacional	Habilidade de aplicar tecnologia apropriada no desenvolvimento de tarefas; revisar tarefas a fim de determinar se elas correspondem aos padrões de qualidade da organização; demonstrar efetivas habilidades de liderança; realizar as tarefas de trabalho de acordo com as metodologias estabelecidas e dentro dos prazos previstos; entre outros.

Fonte: Adaptado do IES 3 (IFAC, 2014)

Copyright © January 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC

No Brasil, o Ministério da Educação estabeleceu mediante a Resolução CNE/CES nº 10/2004 as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado. Neste documento, especificamente em seu artigo 4º, são descritas as competências e habilidades necessárias para a formação profissional do contador, destacando, entre elas, a habilidade de analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação; e a de exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais (BRASIL, 2004).

No conteúdo de formação básica da proposta nacional para o curso de graduação em Ciências Contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) incluiu a disciplina de "Ética e Legislação Profissional", trazendo, como objetivo, analisar os aspectos éticos, legais e profissionais do contabilista, propiciando conhecimento da legislação da profissão contábil quanto à habilitação, às prerrogativas e à fiscalização profissional; desenvolver a consciência ética mediante o conhecimento dos direitos, deveres e proibições estabelecidos no Código de Ética; estimular a participação política, a responsabilidade e a valorização do profissional no mercado de trabalho diante das novas tendências (CFC, 2009).

Nesse sentido, o CFC emitiu a Resolução N° 803/96 e atualizações - Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC), fixando a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas no exercício profissional, destacando-se, em seu teor, os deveres do profissional da contabilidade (art. 2°) (CFC, 1986).

Art. 2° São deveres do Profissional da Contabilidade:

(Redação alterada pela Resolução CFC n° 1.307/10, de 09/12/2010)

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

No âmbito da Administração Pública, alguns processos seletivos demandam o conhecimento do código de ética contábil, como no caso do concurso para contador realizado pela Prefeitura Municipal e Câmara Municipal de Acari, no Estado do Rio Grande do Norte (RN) (EDITAL N° 01/2016, Gercon Atecel), e do concurso para analista judiciário/contadoria do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (EDITAL N° 1/2016, Consulplan).

Oportuno destacar a existência do Decreto n° 1.171/1994, que dispõe sobre condutas éticas a serem apropriadas por todos os agentes públicos do executivo federal. Em um primeiro momento, o inciso III do Decreto afirma em seu corpo de que a moralidade da Administração Pública vai além da distinção entre bem ou mal, trazendo a ideia de que o fim é sempre o bem comum. O inciso IV complementa essa informação, ao dizer que a moralidade administrativa resulta de uma contrapartida dos salários advindos de tributos dos agentes públicos (BRASIL, 1994).

O Decreto n° 1.171/1994 também apresenta que para fins de apuração do comprometimento ético, entende-se por servidor público "todo aquele que, por força de lei, contrato ou de qualquer ato jurídico, preste serviços de natureza permanente, temporária ou excepcional, ainda que sem retribuição financeira, desde que ligado direta ou indiretamente a

qualquer órgão do poder estatal", ou "em qualquer setor onde prevaleça o interesse do Estado" (BRASIL, 1994, inciso XXIV).

2.3 Técnicas Contábeis para Detecção de Fraudes

O trabalho de auditoria é uma das áreas de atuação do profissional formado no curso superior de ciências contábeis e tem por finalidade a análise de determinadas operações com o intuito de atestar a sua validade (LIMA e CASTRO, 2009). O auditor, nome dado a quem desenvolve essa tarefa, deve possuir um olhar crítico e atento a eventos que possam insinuar possíveis divergências daquelas executadas normalmente segundo as normas. Ressalta-se que a detecção de fraude não é o objetivo fim da auditoria, entretanto, o profissional deve sempre estar atento à possibilidade de sua ocorrência e de como ela influenciou na emissão dos dados apreciados. Os indícios de irregularidade podem se apresentar de forma evidente ou oculta (SILVA, 2007).

Segundo Silva (2007), as fraudes podem ocorrer por meio da manipulação de registros, quando se omite lançamentos ou faz algum lançamento falso, e de documentos, que é construção de documentos falsos ou adulteração de documentos originais, entre outros. Nesse contexto, a visibilidade desses eventos é possível a partir do modo, frequência e volume envolvidos na ocorrência. A rigorosidade que a auditoria contábil se projeta sobre as contas auditadas facilita uma possível descoberta desses eventos, uma vez que o método de partidas dobradas geralmente permite o descobrimento de fraudes (SILVA, 2007).

Ainda segundo Silva (2007), é necessário que o auditor utilize um conjunto de procedimentos que proporcionem a descoberta de fraudes que têm o intuito de produzir uma falsa realidade para os usuários da informação. Com isso, segundo o pesquisador, faz-se necessário a adoção de várias “técnicas de investigação financeira a partir da coleta ordenada de provas, que serão de utilidade tanto em decisões judiciais como extrajudiciais”.

As provas são instrumentos, ou seja, quaisquer meios que possam ser levantados para demonstrarem a veracidade de algum fato duvidoso ou que levem ao alcance da verdade. Silva (2007, p.8) afirma que “tudo o que exista no cenário de um delito e que possa ser aproveitado para conhecer o que realmente ocorreu, constitui uma prova”, classificando as provas em dois blocos: quanto à natureza, reunindo aqui as provas documentais, reais e testemunhais ou verbais; e quanto ao resultado, sendo as provas diretas, circunstanciais e indiretas.

Quanto à natureza, as provas podem ser de três tipos: documentais, reais ou verbais/testemunhais. Com relação à prova documental é aquela baseada em documentos ou registros públicos ou privados, ou seja, instrumentos escritos de eventos ocorridos. A prova real, por sua vez, nasce de fatos verdadeiros e não admitem margem para dúvidas, podendo citar como exemplo o inventário físico de estoques e a contagem de caixa. Já a prova verbal/testemunhal, advém de uma entrevista, quando extrajudicial, ou de um depoimento, quando vier de um processo judicial, e geralmente tem cunho secundário, precisando ser confrontada com outras evidências que corroborem com a descrição verbal (SILVA, 2007).

Quanto ao resultado, podem ser classificadas como provas diretas, circunstanciais ou indiretas. A prova direta é aquela que comprova a existência do fato principal sem qualquer inferência ou suposição, ou seja, são provas confirmadas por todos que tiveram acesso a determinada transação. No caso da prova circunstancial, representa toda ou qualquer circunstância conhecida ou provada, a partir do qual o investigador obtém elementos fundamentais para a conclusão do seu trabalho, possibilitando, portanto, um estado de alerta para o investigador. Finalmente, com relação à prova indireta, surge de uma hipótese comum gerada a partir do somatório de um conjunto de presunções convergentes, que partem da ocorrência de fatos secundários, fatos indiciários que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido (SILVA, 2007, p.12).

As provas são, portanto, meios para fundamentar uma alegação ou fato que passou por um julgamento (SILVA, 2007). Para Aguar (2005), a coleta desses instrumentos para comprovar fraudes e cenários corruptos só se torna possível com uma atuação conjunta dos órgãos públicos, uma vez que esses fenômenos muitas vezes ultrapassam a zona de atuação de apenas um profissional dentro de um único órgão, pensamento este inserido dentro do contexto da Administração Pública. O pesquisador destaca a necessidade de um sistema rede em que se integrasse órgãos públicos, tais como o Tribunal de Contas da União, o Ministério Público, a Polícia Federal, a Receita Federal, a Controladoria-Geral da União e os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais. Esta medida possibilitaria a descoberta de fraudes e, assim, de grandes esquemas de corrupção.

Ressalte-se também que não se deve criar barreiras para o acesso de dados das instituições, uma vez que essas restrições impedem uma investigação minuciosa e relevante de fraudes e corrupção. Desta forma, as relações com empresas na compra ou contratação de serviços devem ser inseridas em um sistema de registro que permita o acompanhamento de

preços e contratos firmados ao longo do tempo, a fim de inibir possíveis preços superfaturados e fraudes nas licitações (AGUIAR, 2005).

2.4 Corrupção na Legislação Brasileira

Segundo Garcia (2003,), a definição de corrupção se torna complexa quando pode ser usada para identificar múltiplos comportamentos, assim, tanto pode indicar a ideia de destruição como a de mera degradação. Ao analisar a etimologia, o pesquisador esclarece que a palavra corrupção deriva do latim *rumpere*, equivalente a romper, dividir, gerando o vocábulo *corrumpere* que, por sua vez, significa deterioração, depravação, alteração, sendo "largamente coibida pelos povos civilizados". Para Jordão (2000, p 10), o termo corrupção é sempre seguido por uma conotação negativa, "moralmente reprovável, porque trata de depravação, devassidão, perversão".

Quando se insere a temática corrupção na esfera pública, Garcia (2003, p. 104) apresenta que o uso dessa palavra indica "o uso ou a omissão, pelo agente público, do poder que a lei lhe outorgou em busca da obtenção de uma vantagem indevida para si ou para terceiros, relegando a plano secundário os legítimos fins contemplados na norma".

Para Leite (2016), a corrupção enseja a ruína de todo um sistema democrático, uma vez que rompe com os alicerces das instituições sociais e promove o aumento da desigualdade social, além de trazer o pensamento de que o ordenamento jurídico não incide sobre àqueles que as transgredem, sobretudo, políticos e grandes empresários.

Segundo informativo disponibilizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, em seu canal de notícias (2015), o termo corrupção é utilizado popularmente para se referir a qualquer ato que traga danos à Administração Pública. Entretanto, o termo corrupção, que aparece expressamente no código penal, "geralmente é utilizado para designar o mau uso da função pública com o objetivo de obter uma vantagem" (CNJ, 2015).

Nessa linha, o Decreto-Lei nº 2.848/1940 e atualizações, que trata do Código Penal brasileiro, tipifica em seu art. 317 o crime de corrupção passiva como sendo a situação em que o agente público solicita ou recebe dinheiro a fim de fazer algo ou deixar de fazer algo dentro da sua função pública. No art. 333, do mesmo código, é tipificado o crime de corrupção ativa, decorrente da situação em que há o oferecimento de vantagem ao agente público no intuito de receber vantagem (BRASIL, 1940).

Para Jordão (2000, p.11), o delito de corrupção não se restringe ao âmbito penal, uma vez que existem outras leis que pautam a manutenção da boa conduta no cargo público, como

a lei de improbidade administrativa (Lei nº 8.492/1992) e a lei contra o sistema financeiro nacional (Lei nº 7.492/1986). Tais leis transcorrem, entre outras coisas, sobre danos ao erário, enriquecimento ilícito e transgressão aos princípios norteadores da administração pública. O autor ainda afirma que o argumento de inércia da autoridade pública, diante de um desvio de dinheiro público motivado pela suposta ausência de norma disciplinando a ação, é inconsistente, uma vez que “quando o assunto é irregularidade, há dezenas de leis e normas que salvaguardam o patrimônio público”.

Neste contexto de corrupção praticado pelo agente público na esfera estatal, é importante inserirmos o delito de lavagem de dinheiro previsto na Lei nº 9.613/1998, que dispõe em seu art. 1º que o crime de lavagem de dinheiro é definido como a "ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. “. Assim, o crime é tecido na transformação de um ativo proveniente de fonte ilegal em recursos aparentemente legais (BRASIL, 1998).

Segundo Fernandes (2014, p.112), a regulação da lei de lavagem de dinheiro brasileira experimentou uma evolução em três gerações: primeiramente, visava atingir os recursos originados pelo tráfico de entorpecentes; no segundo momento, o reconhecimento de que tal operação poderia surgir de outras operações ilícitas, como os crimes contra a administração pública, discriminados em um rol taxativo descrito em lei; e, por último, a evolução para o reconhecimento de que “a relevância penal ainda decorre de um fato penalmente relevante anterior”, ou seja, o crime anterior, podendo ser de qualquer espécie. O mesmo autor ainda afirma que nessa última geração também enfatizou “a autonomia da lavagem em relação a este antecedente”.

A mesma Lei nº 9.613/1998 disciplinou, em seu art.14, a criação de um órgão de controle dentro do Poder Executivo, vinculado ao Ministério da Fazenda, denominado Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), com a finalidade de “disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas nesta Lei, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades”. O objetivo é que a criação do COAF passasse a inibir identificar a ocorrência do tipo penal previsto na lei (BRASIL, 1998).

O COAF traz como missão produzir inteligência financeira e promover a proteção dos setores econômicos contra a lavagem de dinheiro e o financiamento do terrorismo, a com a visão de prevenção e o combate a esse tipo de crime. Em 2012, a Lei nº 12.683 trouxe

alterações na Lei nº 9.613/1998, visando tornar mais eficiente o combate aos crimes de lavagem de dinheiro, estabelecendo, entre outros, quais pessoas jurídicas passaram a ser monitoradas pelo Governo brasileiro (art. 9º), estabelecendo multas que podem chegar a 20 milhões de reais.

3 METODOLOGIA

3.1 Enquadramento metodológico

Considerando que o estudo tem como objetivo buscar evidências que demonstrem a possibilidade da atuação do contador público no combate à corrupção por meio da operação Lava Jato, quanto aos objetivos a pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que descreve os fatos sem interferir neles (ANDRADE, 1995, p.15). Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois o ambiente natural (social) é fonte para coleta de dados, interpretação dos fenômenos e atribuição de significados (RICHARDSON, 2007, p. 80).

Quanto aos procedimentos utilizados, trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica, utilizando a técnica da análise de conteúdo, que, segundo Bardin (1977) citado por Meireles e Cendón (2010, p.78), consiste em um agrupamento de "técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção e recepção destas mensagens". O método vale-se, portanto, de um exame das informações contidas nas mensagens

Quanto ao proceder metodológico, foram analisadas as notícias do caso Lava Jato disponibilizadas no site do MPF criado especificamente para essa operação, publicadas durante o exercício de 2017, especificadamente entre as datas de 01/01/2017 à 10/06/2017. Foram analisadas um total de 87 notícias divulgadas nesse período. Inicialmente, as informações noticiadas foram identificadas pela data da emissão da notícia e o título divulgado no site do MPF.

Foi, então, realizada uma leitura flutuante, captando o conteúdo de todas as notícias divulgadas respeitando as técnicas propostas por Bardin (1977). Em seguida, após a exploração do material, as notícias foram reagrupadas identificando quais provas seriam objeto de análise, sendo excluídas, por inferência, aquelas que não se referiam a provas utilizada ou que poderiam ser utilizadas pelo MPF, resultando, em 31 notícias divulgadas entre janeiro e junho de 2017.

No tratamento dos dados e interpretação proposto por Bardin (1977), as provas foram então classificadas quanto à sua natureza, ou seja, em documentais, reais e verbais/testemunhais, e quanto ao seu resultado, em diretas, circunstanciais e indiretas, conforme técnicas apresentadas pelo pesquisador Silva (2007) para detectar fraudes. Na sequência, foi realizada inferência quanto à atuação do contador, a partir das suas habilidades

profissionais. Essa classificação foi externalizada na construção de quadros para cada notícia em que se pode localizar qualquer menção à provas (Quadro-modelo).

Quadro-modelo

Data			
Notícia			
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta		Documental	
Indireta		Real	
Circunstancial		Testemunhal	
Atuação do Contador			
Competência			

Ao final, foi averiguado em quais provas foi possível aferir uma possível atuação do contador público.

3.2 A Operação Lava Jato

De acordo com informações disponíveis no site do MPF, a Operação Lava Jato teve início em março de 2014 e foi desenvolvida pelo Ministério Público Federal em Curitiba, no Estado do Paraná, que passou a investigar e processar quatro organizações criminosas lideradas por doleiros, que são operadores do mercado paralelo de câmbio. Depois, o Ministério Público Federal recolheu provas de um grande esquema criminoso de corrupção envolvendo a Petrobras (MPF, 2017).

O nome da operação se deu em razão do uso de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis, localizados em Brasília- DF, para movimentar recursos ilícitos pertencentes a uma das organizações criminosas inicialmente investigadas.

De acordo com o MPF (2017), o esquema dura há pelo menos dez anos, onde grandes empreiteiras organizadas em cartel pagavam propinas para altos executivos da estatal e outros agentes públicos, que variavam entre 1% a 5% do montante total de contratos bilionários superfaturados, cujo suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema, incluindo doleiros investigados na primeira etapa do caso.

O caso Lava Jato reúne valores alarmantes de dinheiro envolvido. As ações de improbidade, desdobramento cível dos crimes investigados na Operação, demonstram a gravidade do impacto monetário dos ilícitos, uma vez que os valores cobrados por essas ações

em um acúmulo de três pretensões, dano material, moral e multa civil, totalizam montantes exorbitantes de R\$ 538.850.198,60 (Empresa Engevix); R\$ 1.058.963.242,68 (empresa Galvão Engenharia); R\$ 988.731.938,98 (Empresa Construtora OAS); R\$ 1.043.867.419,61 (Empresa Mendes Júnior); R\$ 845.396.727,37 (Empresa Construtora Camargo Córrea e Sanko); R\$ 7.288.289.786,40 (Empresas ligadas ao Grupo Odebrecht e seus executivos); entre outros (MPF,2017).

Além do MPF e da Polícia Federal (PF), vem contribuindo para a investigação do caso Lava Jato a área de Inteligência da Receita Federal do Brasil (RFB), o COAF, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a Controladoria Geral da União (CGU), o Departamento de Recuperação de Ativos e de Cooperação Jurídica Internacional (DRCI) do Ministério da Justiça, e a empresa pública brasileira PETROBRÁS (na qualidade de vítima).

4 ATUAÇÃO DO CONTADOR PÚBLICO NO COMBATE A CORRUPÇÃO NA OPERAÇÃO LAVA JATO

Ao realizar a análise de conteúdo a partir das notícias divulgadas no site do MPF, buscou-se realizar uma inferência positiva a partir da identificação e classificação das provas utilizadas para sustentar as teses dos crimes levantados pelo Ministério Público Federal, e a atuação do contador frente tais conjuntos probatórios a partir de suas habilidades e técnicas de detecção de fraudes, conforme recortes apresentados a seguir.

Data	09/06/2017		
Notícia	MPF/RJ denuncia ex-sócio de Adriana Ancelmo por obstrução à Justiça		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	-
Indireta	-	Real	Rastreamento de movimentação bancária
Circunstancial	Rastreamento de movimentação bancária	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real e documental		

Data	08/06/2017		
Notícia	Lava Jato: força-tarefa denuncia ex-gerente da Petrobras por usar regularização cambial para lavar dinheiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	Registro de contratos firmados entre a estatal e empresas ligadas aos denunciados.
Indireta	Registro de contratos firmados entre a estatal e empresas ligadas aos denunciados.	Real	Quebra de sigilo bancário; registro de aumento significativo de patrimônio pessoal declarado sem qualquer evidência de atividade lícita que lastreasse o incremento patrimonial e a discrepância
Circunstancial	Quebra de sigilo bancário; registro de aumento significativo de patrimônio pessoal declarado sem qualquer evidência de atividade lícita que lastreasse o incremento patrimonial e a discrepância	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real e documental		

Data	07/06/2017		
Notícia	Lava Jato: Investigações do MPF detalharam recebimento das propinas por Henrique Alves		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos	Documental	
Indireta	-	Real	Registro de movimentação financeira; registros de prestação de contas de candidatos envolvidos
Circunstancial	Registro de movimentação financeira; registros de prestação de contas de candidatos envolvidos	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	02/06/2017		
Notícia	MPF/RJ denuncia Cabral, Susana Neves e outros quatro por lavagem de dinheiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos;	Documental	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa;
Indireta	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa;	Real	Movimentação bancária; registro da movimentação financeira da empresa envolvida incompatível com o capital social ou a receita bruta declarada à Receita Federal.
Circunstancial	Movimentação bancária; registro da movimentação financeira da empresa envolvida incompatível com o capital social ou a receita bruta declarada à Receita Federal.	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real e documental.		

Data	01/06/2017		
Notícia	Contratos de alimentação e outros serviços especializados em escolas, presídios e hospitais são foco de nova fase da Lava Jato/RJ		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Documentos apreendidos, como agenda de contabilidade; identificação mensagens de e-mail e de texto com menção a lançamentos contábeis	Documental	Documentos apreendidos, como agenda de contabilidade; identificação mensagens de e-mail e de texto com menção a lançamentos contábeis. Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa.
Indireta	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa.	Real	Detecção de valores abusivos nos contratos firmados; quebra de sigilo telefônico; registro fotográfico de festa compartilhada pelos suspeitos
Circunstancial	Detecção de valores abusivos nos contratos firmados; registro fotográfico de festa compartilhada pelos suspeitos	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de		

	prova real e documental.
--	--------------------------

Data	26/05/2017		
Notícia	41ª fase da Lava Jato prende ex-gerente da Petrobras e ex-banqueiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos	Documental	-
Indireta	-	Real	Movimentação bancária; rastreamento internacional de recursos repassados para contas no exterior
Circunstancial	Movimentação bancária; rastreamento internacional de recursos repassados para contas no exterior	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	25/05/2017		
Notícia	MPF/GO e PF deflagram operação De Volta aos Trilhos		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	-
Indireta	-	Real	Rastreamento de patrimônio oculto
Circunstancial	Rastreamento de patrimônio oculto	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	22/05/2017		
Notícia	Lava Jato: força-tarefa denuncia Lula por corrupção e lavagem relacionadas ao sítio de Atibaia		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos; documentos apreendidos.	Documental	Registro de contratos recorrentes com empresas investigadas pela operação lava jato; documentos apreendidos.
Indireta	Registro de contratos recorrentes com empresas investigadas pela operação lava jato	Real	Dados bancários e fiscais
Circunstancial	Dados bancários e fiscais	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real e documental		

Data	20/05/2017		
Notícia	PGR pede continuidade do inquérito contra presidente da República e outras autoridades		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Gravação de áudio de conversas	Documental	-
Indireta	-	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	Gravação de áudio de conversas

Atuação do Contador	
Competência	Não há evidências de atuação do contador nesse caso.

Data	17/05/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/GO requisita instauração de inquérito policial para apurar pagamentos feitos pela Odebrecht a Sandro Mabel		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos derivados de acordos de delação premiada.	Documental	-
Indireta	-	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	Depoimentos derivados de acordos de delação premiada.
Atuação do Contador			
Competência	Não há evidencias de atuação do contador nesse caso.		

Data	16/05/2017		
Notícia	Lava Jato/RJ: MPF denuncia Cabral e mais seis por corrupção na saúde		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Manuscritos contábeis da organização	Documental	Registros de contratos firmados com um mesmo grupo de empresa de maneira recorrente. Registro de contrato com empresas investigadas pela Operação Lava Jato; manuscritos contábeis da organização
Indireta	Registros de contratos firmados com um mesmo grupo de empresa de maneira recorrente.	Real	-
Circunstancial	Registro de contrato com empresas investigadas pela Operação Lava Jato.	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova documental		

Data	08/05/2017		
Notícia	Lava Jato: PGR denuncia José Mentor por corrupção passiva e lavagem de dinheiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Registro das mensagens trocadas entre os envolvidos; notas fiscais falsas	Documental	Registro de contratos recorrente com a mesma empresa; notas fiscais falsas; troca de mensagens entre os envolvidos
Indireta	Registro de contratos recorrente com a mesma empresa	Real	Movimentação bancária; registro de ligações telefônicas
Circunstancial	Movimentação bancária; registro de ligações telefônicas	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	08/05/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/RJ e PF investigam lavagem de dinheiro por meio de obras de arte		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Detecção de pagamento de serviços por valores superiores a renda bruta declarada pela empresa (lavagem de dinheiro); anotações;	Documental	Registros de distribuição de lucros e dividendos incompatíveis com as receitas auferidas; anotações; registro de contratos recorrentes com a mesma empresa
Indireta	Registro de contratos recorrentes com a mesma empresa	Real	Movimentação bancária das empresas; detecção de pagamento de serviços por valores superiores a renda bruta declarada pela empresa (lavagem de dinheiro); registro de movimentação financeira incompatível com a receita bruta declarada
Circunstancial	Movimentação bancária das empresas; registro de movimentação financeira incompatível com a receita bruta declarada; registros de distribuição de lucros e dividendos incompatíveis com as receitas auferidas	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	04/05/2017		
Notícia	Lava Jato prende ex-gerentes da Petrobras e mira em fraudes no repatriamento de valores.		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos	Documental	-
Indireta	-	Real	Quebra de sigilo fiscal, bancário e telemático
Circunstancial	Quebra de sigilo fiscal, bancário e telemático	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova real.		

Data	02/05/2017		
Notícia	Lava Jato oferece nova denúncia contra José Dirceu pelo recebimento de propina antes, durante e depois do julgamento do Mensalão.		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Documentos falsos, relatos, registros em e-mails, agendas, ligações telefônicas e acesso a portarias.	Documental	Uso de documentos falsos, como notas fiscais e contratos e e-mails, agendas com anotações de encontros entre os agentes criminosos; registros de contratos recorrentes com empresas envolvidas no esquema; registros de aditivos contratuais com valores altos
Indireta	Registro de contratos recorrentes com empresas envolvidas no esquema, e de aditivos contratuais com valores exorbitantes.	Real	Afastamento judicial de sigilo bancário e fiscal dos envolvidos; registros de ligações telefônicas e em portarias.
Circunstancial	Afastamento judicial de sigilo bancário e fiscal dos envolvidos	Testemunhal	Relatos
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	20/04/2017		
Notícia	Lava Jato/RJ: MPF denuncia Cabral e mais 19 por cartel e fraudes a licitações		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	Registros recorrentes de aditivos contratuais com valores altos.
Indireta	Registros recorrentes de aditivos contratuais com valores altos.	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real e documental		

Data	17/04/2017		
Notícia	Lava Jato: PGR denuncia Fernando Farias e Otávio Germano por corrupção passiva		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos de colaboração premiada	Documental	Registro de contrato recorrente com a mesma empresa
Indireta	Registro de contrato recorrente com a mesma empresa	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	Depoimentos de colaboração premiada
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova documental		

Data	11/04/2017		
Notícia	Força-tarefa Lava Jato abre novas frentes na Petrobras e apresenta primeira denúncia contra ex-gerente executivo Roberto Gonçalves		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos; registro de contratos fictícios (ideologicamente falsos); registro de pagamentos realizados antes de contratos estabelecidos.	Documental	Registro de contratação direta com empresa sem licitação; registro de contratos com empresas envolvidas por valores exorbitantes; registro de contratos fictícios (ideologicamente falsos); registro de pagamentos realizados antes de contratos estabelecidos.
Indireta	Registro de contratações diretas com empresas sem licitações, mediante dispensa; registro de contratos com empresas envolvidas por valores exorbitantes.	Real	Rastreamento de contas ocultas no exterior; quebras judiciais de sigilo bancário e fiscal;
Circunstancial	Rastreamento de contas ocultas no exterior; quebras judiciais de sigilo bancário e fiscal	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	11/04/2017		
Notícia	Operação Fatura Exposta: Lava Jato/RJ mira na saúde durante a gestão Cabral		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta		Documental	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa; registros de especificações técnicas restritivas da concorrência colocadas nos produtos licitados
Indireta	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa; registros de especificações técnicas restritivas da concorrência colocadas nos produtos licitados.	Real	Deteção de valores acima do mercado;
Circunstancial	Deteção de valores acima de mercado	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	30/03/2017		
Notícia	Força-tarefa da Lava Jato propõe ação de improbidade contra o PP, dez políticos da sigla e um ex-assessor de Janene		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa para obras gigantescas
Indireta	Registros de contratos recorrentes com a mesma empresa para obras gigantescas	Real	Deteccção de valores altos firmados nos contratos; registros de movimentação bancária.
Circunstancial	Deteccção de valores altos firmados nos contratos; registros de movimentação bancária	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante análise de prova documental e real.		

Data	28/03/2017		
Notícia	MPF defende que TRF2 reafirme prisão de operadores de Cabral e Braga		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos	Documental	Registros de Resultados excepcionais; registro de operações comerciais alheias àquelas registradas normalmente.
Indireta	Registros de Resultados excepcionais; registro de operações comerciais alheias àquelas registradas normalmente.	Real	
Circunstancial		Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova documental.		

Data	28/03/2017		
Notícia	Gerente que sucedeu Pedro Barusco na Petrobras é preso na 39.ª fase da Lava Jato		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos	Documental	-
Indireta	-	Real	Rastreamento de contas ocultas no exterior, quebras judiciais de sigilo bancário e fiscal.
Circunstancial	Rastreamento de contas ocultas no exterior, quebras judiciais de sigilo bancário e fiscal.	Testemunhal	Depoimentos
Atuação do Contador			
Competência	Intellectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	23/03/2017		
Notícia	Lava Jato/RJ: sete pessoas são denunciadas por lavagem nas obras de Angra 3		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	-
Indireta	-	Real	Registro de movimentação bancária
Circunstancial	Registro de movimentação bancária	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	07/03/2017		
Notícia	Lava Jato: senador Valdir Raupp vira réu por recebimento de propina disfarçada de doação eleitoral		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Documentos apreendidos	Documental	Documentos apreendidos
Indireta	Dados telefônicos	Real	Dados telefônicos
Circunstancial	-	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Impossível fazer inferência porque não foi listado do que se trata os documentos apreendidos.		

Data	23/02/2017		
Notícia	Lava Jato: nova fase mira operadores do PMDB		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos de colaborações premiadas; Apresentação de informações documentais	Documental	Apresentação de informações documentais
Indireta	-	Real	Provas levantadas por intermédio de cooperação jurídica internacional
Circunstancial	Provas levantadas por intermédio de cooperação jurídica internacional	Testemunhal	Depoimentos de colaborações premiadas
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real. Impossível fazer inferência quanto à prova documental.		

Data	14/02/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/RJ denuncia Sérgio Cabral e outras 10 pessoas por lavagem de dinheiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Planilha de controle de caixa.	Documental	Planilha de controle de caixa.
Indireta	-	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	-

Atuação do Contador	
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional , mediante a análise de prova documental

Data	10/02/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/RJ denuncia Sérgio Cabral, Eike Batista e outros setes		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	-
Indireta	-	Real	Registro de movimentação financeira da empresa
Circunstancial	Registro de movimentação financeira da empresa	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	02/02/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/RJ obtém prisão de ex-assessor especial de Cabral		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	Registros de faturamento da empresa entre 2007 e 2015
Indireta	-	Real	-
Circunstancial	Registros de faturamento da empresa entre 2007 e 2015	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova documental		

Data	26/01/2017		
Notícia	Lava Jato: MPF/RJ pede novas prisões de organização liderada por Sérgio Cabral		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos de colaboração premiada	Documental	-
Indireta	-	Real	Quebra de sigilo (bancário, fiscal, telefônico e telemático); Extrato bancário
Circunstancial	Quebra de sigilo (bancário, fiscal, telefônico e telemático); Extrato bancário	Testemunhal	Depoimentos de colaboração premiada
Atuação do Contador			
Competência	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional, mediante a análise de prova real.		

Data	25/01/2017		
Notícia	Dados comprovam que uso de prisão preventiva na Lava Jato é excepcional		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	Depoimentos de colaboração premiada	Documental	-
Indireta	-	Real	-
Circunstancial	-	Testemunhal	Depoimentos de colaboração

			premiada
Atuação do Contador			
Competências	Não há evidências de atuação do contador nesse caso.		

Data	12/01/2017		
Notícia	Força-tarefa Lava Jato denuncia executivo por corrupção e lavagem de dinheiro		
Classificação da Prova			
Resultado		Natureza	
Direta	-	Documental	Registro de contratos recorrente com a mesma empresa por período longo.
Indireta	Registro de contratos recorrente com a mesma empresa por período longo.	Real	Rastreamento de contas ocultas no exterior; detecção de preços altos registrados nos contratos.
Circunstancial	Rastreamento de contas ocultas no exterior; detecção de preços altos registrados nos contratos	Testemunhal	-
Atuação do Contador			
Competências	Intelectual, Pessoal, Interpessoal e de comunicação e Organizacional , mediante a análise de prova real e documental		

Fonte: <http://lavajato.mpf.mp.br/artigos/todas-noticias>

A maior parte das provas que foi classificada como direta, ou seja, que reporta diretamente à ocorrência do crime, corresponde à depoimentos. Assim, essas provas possuem natureza verbal, o que condiciona a necessidade de provas reais e documentais que corroborem para a sua validação. Em relação à essas provas, não existe nada tangível que pudesse ser combatido pelo profissional contábil em sua área de atuação. Como tais provas estão fora do alcance da atuação do contador público, não é possível expô-la a nenhuma das competências possuídas pelo profissional e, assim, fazer qualquer inferência de como poderiam ser trabalhadas e detectadas pelo contador.

Entretanto, é possível perceber uma série de provas reais e documentais retiradas do corpo das notícias, tais como: quebra de sigilo bancário, registros de contratos recorrentes com empresas envolvidas, movimentação financeira das empresas, entre outros. Essas provas sustentam majoritariamente as teses dos crimes levantados pelo Ministério Público Federal, uma vez que as provas apenas verbais não possuem valor probatório grande.

Oportuno destacar que as provas documentais são aquelas registradas documentalmente pelas empresas ou pelos órgãos públicos, como o registro de faturamento e o de contratos recorrentes com a mesma empresa, ou seja, toda a sua existência é pautada em registro privados ou públicos que dependem que alguém faça o registro corretamente.

É válido ressaltar que os documentos públicos são presumidamente verdadeiros já que possuem fé pública, conforme exposto por Silva (2007, p.8). Não obstante, as provas reais

são aquelas que existem independente de registro de uma das partes, ao caso que elas deixam vestígios independente se alguém deseja/tenha ou não que registrar a ação, como é o caso das movimentações bancárias em que saques e depósito são registrados pela simples saídas e chegada de dinheiro na conta bancária. Aqui não há qualquer questionamento do fato. Assim, as provas reais dificilmente podem ser contestadas e, conforme as tabelas acima, várias foram as provas reais listadas.

No caso das provas reais e documentais, em que os fatos e atos estão registrados no plano material, é possível notar que a atuação do contador público nas diversas esferas estatais pode sim contribuir no combate à corrupção, isso porque, as habilidades envolvendo suas competências intelectuais, pessoais, interpessoais e de comunicações e organizacionais, o permite detectar atividades que destoam da normalidade, assim como o de decifrar o conjunto probatório levantado. A competência intelectual de avaliar de forma crítica as informações geradas por diversas fontes e perspectivas, somada a habilidade de aplicar o aprendizado adquirido ao longo da vida no campo da competência pessoal, mais a habilidade de trabalhar em conjunto com diversos outros profissionais (competência interpessoal e de comunicação) e a habilidade de estabelecer metas de trabalho (competência organizacional) sustentam a capacidade profissional do contador de servir como instrumento no combate à corrupção. Assim, a formação contábil permite uma certa visibilidade quanto a ocorrência de contratos com valores acima do mercado, assim como uma movimentação financeira incompatível com a receita declarada de uma empresa, a utilização de notas fiscais falsas e as outras provas listadas.

As provas reais e documentais foram distribuídas em indiretas e circunstanciais, ou seja, aquelas que denunciam a existência de um ilícito sem aponta-lo diretamente podem ser facilmente vistas como evidências de que o contador público tem importante papel no combate à corrupção, uma vez que o profissional possui formação que o permite detectar quaisquer ocorrências que se distanciem da normalidade das operações.

A contabilidade, conforme já mencionado, deve ser isenta à relação agente-principal, ou seja, servir como um instrumento de geração de informação para ambos os lados, não podendo ser subordinada ao agente. O contador público tem o dever de sinalizar ao principal sempre que observar uma atuação do agente que vai em desencontro ao interesse do principal.

Nesta linha, demanda-se que o contador aja e divulgue quaisquer desvios dos agentes público que causem dano ao Estado e prejudique que este disponibilize serviços públicos de qualidade à população. Portanto, diante do levantamento dessas provas reais e documentais,

percebe-se que o contador público, profissional dotado de conhecimentos técnicos e percepções críticas, é indispensável para inibir uma conduta do agente estatal que não corresponda aos interesses dos cidadãos, ou seja, a atuação desse profissional promove a manutenção da ética estatal.

Ressalta-se aqui, que o contador público deve sempre prezar pelo código de ética da profissão e pelo código de ética do servidor público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar uma possível atuação do contador público no combate a corrupção a partir das notícias da Operação Lava Jato disponibilizadas no site do Ministério Público Federal (MPF), criado especificamente para essa operação, publicadas durante o exercício de 2017, identificando e classificando as provas levantadas e a atuação do contador a partir de suas habilidades e técnicas de detecção de fraudes.

A revisão da literatura mostrou que no exercício de suas funções o contador deve atuar com isenção, evitando conceder privilégios ao principal ou ao agente, portanto, não deve ser subordinado a nenhum dos dois polos, fornecendo informações relevantes e tempestivas a ambos os lados, auxiliando num correto processo de tomada de decisão do agente e do controle por parte do principal.

Quanto às habilidades e competências da formação do profissional contábil, destacam-se as habilidades intelectuais, técnicas e funcionais, pessoais, interpessoais e de comunicação e organizacionais e de gerenciamento de negócios. A literatura também ressalta que a formação profissional do graduado em Ciências Contábeis não se restringe ao aprendizado técnico de disciplinas, mas, também, a sua formação ética no exercício profissional.

Com relação às provas para detecção de fraudes, verificou-se que podem ser classificadas quanto ao resultado (direta, indireta e circunstancial) e segundo a natureza (documental, real e testemunhal), e que devem ser criadas barreiras para o acesso de dados das instituições, uma vez que essas restrições impedem uma investigação minuciosa e relevante de fraudes e corrupção.

Da perspectiva jurídica, verificou-se que o delito de corrupção não se restringe ao âmbito penal, uma vez que existem outras leis que pautam a manutenção da boa conduta no cargo público, como a lei de improbidade administrativa (Lei nº 8.492/1992) e a lei contra o sistema financeiro nacional (Lei nº 7.492/1986). Tais leis transcorrem, entre outras coisas, sobre danos ao erário, enriquecimento ilícito e transgressão aos princípios norteadores da administração pública.

Ao analisar as provas mencionadas nas notícias da Operação Lava Jato, verificou-se que as provas reais e documentais utilizadas para sustentar as teses dos crimes levantados pelo Ministério Público Federal, tais como rastreamento de documentação bancária, registros de contratos recorrentes com a mesma empresa, registro de especificações técnicas restritivas nos produtos licitados e uso de documentos falsos, passam necessariamente pela campo de

atuação do contador, seja em razão das competências e habilidades necessárias para a sua formação profissional, seja através das técnicas de investigação financeira a partir da coleta ordenada de provas (documentais e reais), que são de utilidade tanto em decisões judiciais como extrajudiciais.

Para futuras pesquisas, recomenda-se o desenvolvimento de estudos que investigue atuações concretas de contadores públicos em ações que visaram a exposição de fraudes dentro do setor público.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan. Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 35, n. 105, p. 17-28, jul./set., 2005. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Josimar_Almeida/publication/237196908_JRA2005ARTIGO_CIENTIFICOTCUAvaliacao_Economica_de_Recursos_e_Danos_ambientais/links/0046351ba46a805723000000.pdf#page=17>. Acessado em: 15 abr. 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para curso de Pós-Graduação**: noções práticas. São Paulo: Atlas, 1995.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. Lisboa: Edições 70; 1977.

BRASIL, Decreto-Lei nº 2.848/1940 - Código Penal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 31 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 24 abr. 2017.

BRASIL, Lei nº 9.613/1998, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 4 de março de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9613.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Resolução CNE/ CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acessado em: 20 mar. 2017.

BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 23 junho 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

CFC. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis** / 2. ed. rev. e atual. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2017.

CFC. Resolução Nº 803 DE 1996 e atualizações. **Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC)**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_803.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2017.

CNJ. **Entenda os conceitos de improbidade administrativa, crimes contra a administração pública e corrupção**. 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/62434-entenda-os-conceitos-de-improbidade-administrativa-crimes-contra-a-administracao-publica-e-corruptao>>. Acesso em: 10 maio 2017.

CONSULPLAN. Edital n° 1/2016. Concurso público de provas, destinado à formação de cadastro reserva para provimento de cargos do quadro de pessoal do tribunal regional federal da 2ª região e da justiça federal de primeiro grau das seções judiciárias do rio de janeiro e do espírito santo. Disponível em: <https://consulplan.s3.amazonaws.com/concursos/472/1_23112016075734.pdf>. Acesso em: 10 maio de 2017.

CUNHA, Ary Ferreira. **Políticas de combate à corrupção**: Corrupção no setor público sob a perspectiva da teoria da agência. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade do Porto. 2012. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66123/2/24730.pdf>>. Acesso em: 07 abril de 2017.

DUTRA, J. S. **Competências**: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna. São Paulo: Atlas, 2004.

EISENHARDT, Kathleen M. **Agency theory: an assessment and review**. *The Academy Of Management Review*, v. 14, n. 1, p. 57–74, 1989. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/258191?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 23 abr. 2017.

FERNANDES, Fernando Andrade. Lavagem de dinheiro: a questão do fato penalmente relevante antecedente. **Ediciones Universidad**, v. 2, p. 107-136, 2014. Disponível em: <https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/128997/1/AIS_Ars_Iuris_Salmanticencis_2014_vol_.pdf#page=107>. Acesso em: 22 maio 2017.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. Governança organizacional aplicada ao setor público. In: **VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá**. 2003. p. 28-31. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/clad0047108.pdf>> Acesso em : 09 de junho de 2017.

GARCIA, Emerson. A corrupção. Uma visão jurídico-sociológica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 233, p. 103-140, jan./mar. 2003. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45445/44994>>. Acesso em: 7 maio. 2017.

GERCON ATECEL. Edital n° 01/2016. Disponível em: <<http://gercon.atecel.org.br/concurso/acari-2016/publicacoes/edital>>. Acesso em: 10 maio 2017.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública (RAP)**. Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Education Pronouncements 2014 Edition.** New York. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 13 maio 2017.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X/pdf?md5=5e65f01817d2c384f4fcd23e4865334a&pid=1-s2.0-0304405X7690026X-main.pdf>>. Acesso em: 13 maio 2017.

JORDÃO, Rogério Pacheco. **Crime (quase) perfeito: corrupção e lavagem de dinheiro no Brasil.** Editora Fundação Perseu Abramo, 2000.

LAFER, Celso. O cupim da corrupção. **Revista USP**, n. 110, p. 11-14, 2017. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/revusp/article/view/125317>> Acesso em : 06 de junho de 2017.

LEITE, Glaucio Costa. **Corrupção política: mecanismos de combate e fatores estruturantes no sistema jurídico brasileiro.** Editora Del Rey; 2015.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com exercícios, questões e testes com respostas, destinadas a concursos públicos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Débora Gomes. FERNANDES, Francisco Carlos. BIANCHI, Márcia. Teoria da agência e governança corporativa: reflexão acerca da subordinação da contabilidade à administração. **Ragc**, v. 4, n. 10, 2016. Disponível em: <<http://fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/642/484>>. Acesso em: 13 abr. 2017.

MEIRELES, M. R. G.; CENDÓN, B. V. Aplicação prática dos processos de análise de conteúdo e de análise de citações em artigos relacionados às Redes Neurais. **Artificiais. Inf. Inf.**, Londrina, v. 15, n. 2, p. 76 - 92, jul./dez. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5433/1981-8920.2010v15n2p77>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro.** Universidade de São Paulo, 2006.

MPF, 2017. Site Oficial da Operação Lava Jato. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

REIS, Anderson de Oliveira et al. Perfil do profissional contábil: habilidades, competências e imagem simbólica. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 95-116, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/35088>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Lino Martins da. Atuação dos contadores e auditores na descoberta e na apuração de fraudes: uma reflexão. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 12, n. 1, p. 1, 2007.